



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Aktuelle Praxisprobleme in der Umsatzsteuer

– Hinweise an den Gesetzgeber –

Gliederung

Kurzüberblick zu den einzelnen Themen

- 1. Neugestaltung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft**
- 2. Abgabe der Zusammenfassenden Meldung**
- 3. Grenzen für Kleinunternehmereigenschaft i. S. d. § 19 UStG**
- 4. Voranmeldungszeitraum bei Existenzgründern**
- 5. Selbstanzeige und USt-VA**
- 6. Reformbedarf bei Reihengeschäften**

Kurzüberblick zu den einzelnen Themen

Neugestaltung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Die Rechtsfolgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft treten in Deutschland – anders als in anderen europäischen Ländern – unabhängig von Kenntnis und Willen der Beteiligten ein, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Häufig wird erst im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass eine Organschaft vorlag oder nicht vorliegt. Die nachträgliche Feststellung hat gravierende Folgen für das Unternehmen und hat einen erhöhten Ermittlungsaufwand für die Finanzbehörden zur Folge.

Die Einführung eines Wahlrechts bzw. alternativ die Normierung eines zeitnahen Feststellungsverfahrens könnte viele Probleme beseitigen. Die Prüfung ob eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, würde zeitlich früher erfolgen. Dies könnte Unternehmen von einer erheblichen Rechtsunsicherheit befreien und diesen mehr Planungssicherheit verschaffen.

Abgabe der Zusammenfassenden Meldung

Obwohl die Daten für die Zusammenfassende Meldung und die Umsatzsteuer-Voranmeldung aus ein und demselben Buchführungswerk abgeleitet werden, gibt es unterschiedliche Fristen für die Abgabe dieser beiden Meldungen. Das zweigeteilte Verfahren ist für Unternehmer und Steuerberater sehr aufwendig. Zwar ist ein vollständiger Gleichlauf beider Fristen europarechtlich nicht möglich, dennoch würde eine Annäherung beider Fristen Steuerberater und Unternehmen in ihrer täglichen Arbeit unterstützen und die Prozesse vereinfachen.

Die Vorgabe der EU sollte im nationalen Recht voll ausgeschöpft und die Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung sollte bis zum Ende des Folgemonats verlängert werden. Damit könnte erreicht werden, dass der Abgabetermin für die Zusammenfassende Meldung 5 Tage näher an den Abgabetermin für die Umsatzsteuer-Voranmeldung heranrücken würde.

Grenzen für Kleinunternehmerregelung i. S. d. § 19 UStG

Seit Einführung der derzeit gültigen Grenzen für die Kleinunternehmerregelung (höchstens 17.500,00 € Gesamtumsatz im vorangegangenen und voraussichtlich nicht mehr als 50.000,00 € Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr) sind mehr als 10 Jahre vergangen. und Preissteigerungen eingetreten. Der ursprüngliche Gedanke der Vereinfachung in Bagatellfällen, sollte erhalten bleiben.

Eine Anpassung der Grenzen nach oben könnte Bürokratieaufwand in Deutschland verringern. Man sollte darüber nachdenken, ob nicht sogar eine Verdoppelung der Grenzwerte angemessen wäre. Einige Mitgliedstaaten der EU haben deutlich höhere Grenzwerte.

Voranmeldungszeitraum bei Existenzgründern

Grundsätzlich sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich abzugeben. Die Regelung, dass Existenzgründer ihre Umsatzsteuervoranmeldungen 2 Jahre lang monatlich abzugeben haben, belastet Steuerpflichtige zusätzlich, die in der Regel mit den gesetzlichen Anforderungen noch kaum vertraut sind und sich in einer zumeist noch sehr unsicheren wirtschaftlichen Situation befinden.

Wir regen an zu überdenken, ob der Zweck dieser Vorschrift nur mit Hilfe dieser strengen Vorgabe erfüllt werden kann oder ob es nicht andere adäquatere Mittel gibt, Unternehmen mit betrügerischen Absichten zeitnah zu überprüfen. Die überwiegende Mehrzahl der Existenzgründer hat keine betrügerischen Absichten. Daher sollten diese nicht in ihrem Tatendrang durch bürokratische Hemmnisse behindert werden. Paragraf 18 Abs. 2 Satz 4 UStG sollte aus diesen Gründen gestrichen werden.

Selbstanzeige und USt-VA

Die Bundessteuerberaterkammer möchte auch in dieser Zusammenstellung darauf hinweisen, dass es durch die gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, insbesondere im Alltagsgeschäft der Umsatzsteuervoranmeldungen, zu nicht akzeptablen Kriminalisierungen von Steuerpflichtigen kommen kann.

Langfristig kann eine Lösung dieser komplexen Problematik daher nur über eine Änderung des Gesetzestextes erreicht werden.

Reformbedarf bei Reihengeschäften

Im Bereich des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs spielen Reihengeschäfte eine große Rolle. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Vorgaben der EU über die Ausgestaltung der nationalen Umsatzsteuergesetze) enthält keine detaillierten Regelungen zum Reihengeschäft. Derzeit ist es in Deutschland kaum möglich, Reihengeschäfte umsatzsteuerlich zutreffend zu beurteilen. Insbesondere die Frage, welcher Lieferbeziehung (bei mindestens drei Beteiligten) die bewegte Lieferung zugeordnet werden kann, kann nicht abschließend beurteilt werden, da es zu dieser Frage mindestens drei verschiedene Auffassungen gibt (Auffassung des V. Senats des BFH und des XI. Senats des BFH sowie der Finanzverwaltung).

Eine Gesetzesänderung wie in unserem Papier vorgeschlagen, wäre für die Rechtssicherheit bei Reihengeschäften von großer Bedeutung.

1. Neugestaltung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft liegt nach nationalem Recht gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist.

Normierung eines Wahlrechts oder Feststellungsverfahrens

Die Rechtsfolgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft treten in Deutschland – anders als in anderen europäischen Ländern – unabhängig von Kenntnis und Willen der Beteiligten ein, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Häufig wird erst im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung/Betriebsprüfung festgestellt, dass eine Organschaft vorlag bzw. dass entgegen der Annahme aller Beteiligten (einschließlich der Finanzbehörde) eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft nicht vorlag.

Die Rechtsfolgen der Organschaft treten nur in Deutschland und Österreich zwingend ein. Andere Mitgliedstaaten, in denen es eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft gibt¹, räumen dem Steuerpflichtigen entweder ein Wahlrecht ein oder machen den Eintritt der Rechtsfolgen von einer Prüfung/Bestätigung/Anerkennung durch die zuständige Finanzbehörde abhängig.

Liegt eine Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften) für umsatzsteuerliche Zwecke als unselbstständig anzusehen. Durch die Organschaft verbundene Unternehmen werden umsatzsteuerlich als ein Unternehmen behandelt. Der Organträger ist Unternehmer. Er ist Schuldner der Umsatzsteuer. Der Vorsteuerabzug aus Leistungen, die die Organgesellschaft bezieht, steht grundsätzlich dem Organträger zu. Leistungen, die innerhalb des Organkreises erbracht werden, stellen nichtsteuerbare Innenumsätze dar.

Der gesetzgeberische Zweck der Organschaftsregelung ist in erste Linie eine Vereinfachung. Die Vereinfachung aus Sicht der Unternehmen bzw. Steuerverwaltung besteht darin, dass auf Innenumsätze keine Umsatzsteuer entsteht. Lediglich der Organträger hat für alle Unternehmen des Organkreises eine Steuererklärung abzugeben. Ein materieller umsatzsteuerlicher Vorteil kann sich für solche Unternehmen ergeben, die steuerfreie, vorsteuerabzugsschädliche Umsätze tätigen. Vor allem Banken, Versicherungen und Krankenhäuser können von der Organschaft profitieren. Für voll zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen ist die umsatzsteuerrechtliche Organschaft hingegen im Hinblick auf die Umsatzsteuerbelastung bzw. -zahllast grundsätzlich bedeutungslos.

Vor dem Hintergrund, dass die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale auslegungsbedürftig sind und der BFH einen zunehmend strengeren Maßstab an die Eingliederungsvoraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft anlegt, unterliegen Unternehmen einem ständigen Risiko, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung:

¹ Belgien, Zypern, Tschechien, Dänemark, Estland, Finnland, Ungarn, Irland, Italien, Lettland, Niederlande, Rumänien, Slowakei, Spanien, Schweden und Großbritannien.

- eine bestehende Organschaft nicht als solche erkannt wird (irrtümlich nicht gelebte Organschaft) oder
- eine lt. Auffassung der Beteiligten bestehende Organschaft tatsächlich nicht (mehr) besteht (zu Unrecht gelebte Organschaft).

Die Feststellung einer irrtümlich nicht gelebten Organschaft bzw. einer zu Unrecht gelebten Organschaft bei einer Betriebsprüfung hat weitreichende Folgen wie z. B. Steuer- und Zinsrisiken sowie der im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Korrektur verbundene administrative Aufwand. Selbst, wenn sämtliche beteiligten Unternehmer zum Zeitpunkt der Feststellung des Rechtsanwendungsfehlers noch greifbar und zahlungswillig/-fähig sind, entstehen Zinsen für alle getätigten Umsätze.

Zinsen entstehen, weil die Umsatzsteuer für den Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung festgesetzt wird, während der korrespondierende Vorsteuerabzug erst nach Berichtigung bzw. Erstellung ordnungsgemäßer, zum Vorsteuerabzug berechtigender Rechnungen vorgenommen werden kann. Dies wird erst nach Abschluss der Betriebsprüfung der Fall sein.

Deutlich gravierender sind die Fälle, bei denen im Falle von Insolvenz zwar die zu Unrecht abgeführte Steuer vom Finanzamt an das insolvente Unternehmen zu erstatten ist, diese Mittel aber nur in Höhe der Insolvenzquote an den Organträger zum Zwecke der Steuerentrichtung weitergereicht werden. In diesem Fall werden Unternehmen durch die nachträgliche Änderung faktisch und endgültig mit Umsatzsteuer belastet, obgleich eine Beibehaltung des Status quo zu keinem Steuerausfall des Fiskus geführt hätte. Ähnliche Risiken entstehen bei der Veräußerung von Beteiligungen. Wird ein Rechtsanwendungsfehler hinsichtlich der Organschaft in einer solchen Situation nachträglich festgestellt, so wird auch hier mangels Verbundenheit ein interner Ausgleich nicht mehr stattfinden können und ein entsprechender ökonomischer Schaden entstehen.

Diese Risiken wären überschaubar bzw. kalkulierbar, wenn die Eingliederungsvoraussetzungen für die umsatzsteuerrechtliche Organschaft eindeutig geregelt wären. Dass gerade dies nicht der Fall ist, zeigt die ständige Rechtsprechung, die sich in schwankender Intensität mit sämtlichen Eingliederungsvoraussetzungen auseinandersetzt und die Finanzverwaltung zu (mitunter auch rückwirkenden) Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses veranlasst.

Die Einführung eines nach Auffassung des EuGH² europarechtlich unbedenklichen Wahlrechts in Deutschland würde das Umsatzsteueraufkommen nicht tangieren. Deutschland würde sich mit einer solchen Reformierung den Regelungen im EU-Ausland annähern. Der Wortlaut des Art. 11 MwStSystRL steht dem nicht entgegen. Es wird lediglich eine Konsultation des beratenden Ausschusses für Mehrwertsteuer verlangt.

Die Einführung eines Wahlrechts würde bedeuten, dass die betreffenden Unternehmen selbst bei Erfüllung der Eingliederungsvoraussetzungen die Entscheidung treffen können, jeweils getrennt zur Umsatzsteuer veranlagt zu werden (opt-out). Das Risiko einer irrtümlich nicht gelebten Organschaft wäre damit obsolet.

² EuGH-Urteil vom 22. Mai 2008, Rs. C-162/07.

Unternehmen, die sich von der Organschaft Vorteile versprechen, könnten nach sorgfältiger Prüfung der Voraussetzungen weiterhin von der Sonderregelung Gebrauch machen (opt-in). Alternativ wäre die Normierung eines zeitnahen Feststellungsverfahrens – hinsichtlich des Vorliegens der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft – denkbar.

Diese Lösung würde die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung entlasten und die Unternehmen von einer erheblichen Rechtsunsicherheit befreien und Planungssicherheit verschaffen. Für die Finanzverwaltung bedeutet das Antragsrecht keine zusätzliche Belastung, da das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft im Rahmen der Veranlagung bzw. Betriebsprüfung ohnehin geprüft wird. Lediglich zeitlich erfolgt eine frühere Prüfung als bisher.

Die jüngere Rechtsprechung des BFH zeigt, dass selbst für einen Unternehmer, der sich des hier beschriebenen Problems bewusst ist, eine abschließende und rechtssichere Entscheidung über das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nicht immer möglich ist. Hier im Rahmen der Einführung eines gesetzlichen Wahlrechts Rechtssicherheit zu schaffen, liegt gleichermaßen im Interesse des Fiskus wie der betroffenen Unternehmen.

Voraussetzungen zur Begründung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft – Anpassung an EU-Recht

Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Beschränkung des Kreises möglicher Organgesellschaften auf juristische Personen wurde im Schrifttum bereits vor den Entscheidungen des EuGH thematisiert. Diese Frage gewinnt angesichts der aktuellen Rechtsprechung des EuGH an Brisanz.

Der Ausschluss der Personengesellschaften wurde bisher immer damit begründet, dass Deutschland seinen durch Art. 11 MwStSystRL eingeräumten Spielraum nur teilweise ausgenutzt habe. Ein solcher Gestaltungsspielraum besteht jedoch nach Ansicht des EuGH nicht.

Wir gehen nicht davon aus, dass der Begriff Person in Art.11 MwStSystRL bei autonomer und einheitlicher Auslegung nur die juristische Person im Sinne des deutschen Gesellschaftsrechts umfasst. Die Beschränkung des Kreises möglicher Organgesellschaften auf juristische Personen steht daher nicht im Einklang mit Gemeinschaftsrecht. Dies wurde auch vom FG München (Urteil vom 13. März 2013, Az. 3 K 235/10) so gesehen. Vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung vom 9. April 2013 (Rs. C-85/11 – Kommission/Irland) ist davon auszugehen, dass der BFH im anhängigen Revisionsverfahren (Az. V R 25/13) dem Finanzgericht zustimmen wird. Das deutsche Gesetz sollte entsprechend angepasst werden.

2. Abgabe der Zusammenfassenden Meldung

Die Zusammenfassende Meldung (ZM) ist bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i. S. d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften für das laufende Kalendervierteljahr oder für eines der 4 vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 50.000,00 € beträgt. Die Regelungen über die Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 UStG und §§ 46 bis 48 UStDV gelten nicht für die ZM.

Dies möchten wir an einem Beispiel wie folgt ausführen: Die ZM für den Monat Juli 2014 ist am 25. August 2014 abzugeben. Wenn der Unternehmer Dauerfristverlängerung für die Umsatzsteuer-Voranmeldung (UStVA) beantragt hat, ist diese erst am 10. September 2014 einzureichen. Hat er keine Dauerfristverlängerung beantragt, ist die UStVA bereits am 10. August 2014 einzureichen.

In keiner Konstellation besteht Gleichlauf zwischen dem Abgabetermin für die ZM und die UStVA. Da die Daten für die ZM und die UStVA aus ein und demselben Buchführungswerk abgeleitet werden, ist das zweigeteilte Verfahren für Unternehmer und Steuerberater sehr aufwendig.

Der deutsche Gesetzgeber hat bei der Festlegung der Frist für die Abgabe der ZM einen weiteren Spielraum von 5 Tagen, der bisher nicht ausgenutzt wurde. Nach Art. 263 Abs. 1 MwStSystRL ist eine ZM für jeden Kalendermonat innerhalb einer Frist von einem Monat abzugeben.

Beim Berufsstand der Steuerberater kommt es zu einer Ballung der umfassenden, für die Erstellung einer ZM erforderlichen Arbeiten (Bearbeitung der Buchhaltung, umsatzsteuerrechtliche Würdigung), zumal die Buchhaltungsdaten von den Mandanten aufgrund der erforderlichen Aufbereitung in der Regel erst 10 bis 15 Tage nach Ablauf des Meldezeitraums zur Verfügung gestellt werden.

Vor diesem Hintergrund sollte die EU-Vorgabe im nationalen Recht voll ausgeschöpft und die Abgabefrist bis zum Ende des Folgemonats verlängert werden. Eine Annäherung beider Fristen würde Steuerberater und Unternehmen in ihrer täglichen Arbeit unterstützen und die Prozesse vereinfachen.

3. Grenzen für Kleinunternehmereigenschaft i. S. d. § 19 UStG

Seit Einführung der zurzeit gültigen Grenzen des § 19 UStG (höchstens 17.500,00 € Gesamtumsatz im vorangegangenen und voraussichtlich nicht mehr als 50.000,00 € Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr) sind mehr als 10 Jahre vergangen und Preissteigerungen eingetreten.

Der ursprüngliche Gedanke der Vereinfachung in Bagatellfällen, der zu den in § 19 UStG genannten Umsatzgrenzen geführt hatte, sollte erhalten bleiben.

Eine Anpassung der Grenzen nach oben könnte Bürokratieaufwand in Deutschland verringern. Man sollte darüber nachdenken, ob nicht sogar eine Verdoppelung der Grenzwerte angemessen ist. Einige Mitgliedstaaten der EU haben deutlich höhere Grenzwerte.

4. Voranmeldungszeitraum bei Existenzgründern

Grundsätzlich sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich abzugeben. Die Regelung, dass Existenzgründer ihre Umsatzsteuervoranmeldungen 2 Jahre lang monatlich abzugeben haben, belastet Steuerpflichtige zusätzlich, die in der Regel mit den gesetzlichen Anforderungen noch kaum vertraut sind und sich in einer zumeist noch sehr unsicheren wirtschaftlichen Situation befinden.

Sinn und Zweck dieser Vorschrift, die seit dem 1. Januar 2002 gilt, ist, Informationen schneller zu erlangen, um Unternehmen zeitnah zu überprüfen, um so Betrugsfälle und Steuerhinterziehung früher aufdecken zu können.

Wir regen an zu überdenken, ob es nicht andere adäquatere Mittel gibt Unternehmen mit betrügerischen Absichten zeitnah zu überprüfen. Da Vorsteuerüberschüsse nach § 168 AO nur ausbezahlt werden, wenn das Finanzamt der Auszahlung zustimmt, hat das Finanzamt an dieser Stelle die Möglichkeit Steuerfälle z. B. im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau umfassend zu überprüfen. Unabhängig von der monatlichen oder der vierteljährlichen Abgabe, kann die Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen bei Betrugsverdacht zurückgehalten werden.

Die überwiegende Mehrzahl der Existenzgründer hat keine betrügerischen Absichten. Daher sollten diese nicht in ihrem Tatendrang durch bürokratische Hemmnisse behindert werden. Paragraph 18 Abs. 2 Satz 4 UStG sollte aus diesen Gründen gestrichen werden.

5. Selbstanzeige und USt-VA

Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Neuregelung der Selbstanzeige, bestimmte Gestaltungen bei der Einkommensteuer, insbesondere bei den Kapitaleinkünften, zu erfassen. Betroffen ist jetzt insbesondere das Massengeschäft der Umsatzsteuer. Die OFD Karlsruhe hat in einer Verfügung vom 27. Juli 2011 dazu bereits Beispiele und deren Handhabung dargestellt.

Bei der Umsatzsteuer kann eine Steuerhinterziehung sowohl im zu niedrigen Ansatz der Umsatzsteuer als auch im zu hohen Ansatz der Vorsteuer liegen. Nach ständiger BGH-Rechtsprechung greift in diesen Fällen in der Regel das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, so dass die zu niedrig erklärte Vorsteuer nicht die zu niedrig erklärte Umsatzsteuer ausgleichen kann.

Wird die Voranmeldung korrigiert oder verspätet abgegeben, stellt dies nach Auffassung der OFD Karlsruhe regelmäßig eine Selbstanzeige dar.

Bislang war dies unproblematisch, da auch mehrere Korrekturen einer Umsatzsteuervoranmeldung möglich waren. Diese wurden teilweise als Teilselbstanzeigen gewertet, wobei es sich in der Regel um leichtfertige Steuerverkürzungen gehandelt haben wird. Die Unterscheidung zwischen vorsätzlicher Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung und bloßer Berichtigung war allerdings praktisch unerheblich.

Nunmehr führt die Korrektur nur dann zur Straffreiheit, wenn in vollem Umfang sämtliche strafrechtlichen Vorwürfe und Fehler beseitigt werden, soweit noch keine Verjährung vorliegt.

Ungeklärt und deshalb für die Praxis nicht handhabbar ist dabei u. a. auch die Frage, wie eine zweite Korrektur zu behandeln ist. In der Praxis führen diese Voraussetzungen dazu, dass im Massenverfahren der Umsatzsteuer die Unternehmer kriminalisiert werden, da die Finanzbeamten im Zweifel zunächst einen Steuerhinterziehungsvorsatz unterstellen und ein Ermittlungsverfahren einleiten, um sich nicht selber dem Verdacht der Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB) auszusetzen.

Bereits die Ankündigung eines solchen Verfahrens stellt für den gemeinen Steuerbürger eine gefühlte Kriminalisierung dar, unabhängig davon, ob das Verfahren später eingestellt wird. Das kann nicht gewollt sein und bedarf dringend einer Klarstellung, um für alle Beteiligten Rechtssicherheit zu schaffen.

Nachfolgende Beispiele verdeutlichen die Problematik:

- In der Branche der Bauunternehmen werden Rechnungen in der Regel nach Abschluss der Arbeiten erstellt. Da jedoch laufend Teilleistungen erbracht werden, für die die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Teilleistungen erbracht werden, müsste für die Umsatzsteuer monatlich aufwendig der Anteil der unfertigen Leistungen geschätzt werden. Eine Abgrenzung ist hier oft praktisch kaum möglich und war bislang nicht erforderlich, da Korrekturen auch mehrfach in den Umsatzsteuervoranmeldungen und in der Umsatzsteuerjahreserklärung möglich waren.
- Optiert der Unternehmer bei den umsatzsteuerfreien Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung zur Umsatzsteuer, stellt sich eine ähnliche Problematik bei der Erfassung der Nebenkosten. Die Nebenkostenabrechnungen liegen oft erst über ein Jahr später vor und können demnach ebenfalls nicht zum maßgebenden Zeitpunkt umsatzsteuerlich korrekt erfasst werden.
- In vielen kleineren Unternehmen wird die Buchführung eigenständig zum Teil auch durch Familienangehörige erstellt. In diesen Fällen werden häufig komplizierte Sachverhalte ausgespart und am Jahresende dem Steuerberater übergeben (z. B. die Buchung des Eigenverbrauchs, die Aufteilung von Vorsteuern, § 15a UStG), der diese Fälle in der Jahreserklärung erfasst. Bislang führte diese Korrektur zur Straffreiheit, nach der jetzigen Regelung müssten wohl alle Voranmeldungen korrigiert werden.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte sich bereits zu Beginn des Jahres 2013 an das BMF gewandt und darauf hingewiesen, dass es durch die Neuregelung der Selbstanzeige, insbesondere im Bereich der Lohnsteuer- und Umsatzsteuer(vor)anmeldungen, zu nicht akzeptablen Kriminalisierungen von Steuerpflichtigen kommen könne (wie in diesem Schreiben dargelegt).

Die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV – sind daraufhin geändert worden. In Nr. 132 der Anweisungen heißt es nun, dass bei der Umsatz- und Lohnsteuer berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die Bußgeld- und Strafsachenstellen weiterzuleiten sind.

Kurzfristige Terminüberschreitungen und geringfügige Abweichungen sind unschädlich, es sei denn es bestehen zusätzliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung. Liegen derartige Anhaltspunkte vor, kann die Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige hinsichtlich unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben in den zuvor abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres gewertet werden. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige bedarf es dann keiner gesonderten Korrektur des einzelnen Voranmeldungszeitraumes.

Die Änderung der AStBV kann in der Praxis zumindest kurzfristig für Entschärfungen der vorgetragenen Problemfälle führen. Es ist allerdings zu beachten, dass es sich dabei um verwaltungsinterne Anweisungen handelt, die weder die Staatsanwaltschaften noch Gerichte binden.

Langfristig kann eine befriedigende Lösung daher nur über eine Änderung des Gesetzestextes erreicht werden.

6. Reformbedarf bei Reihengeschäften

Grenzüberschreitende Lieferungen erfolgen im Wirtschaftsleben in großem Umfang im Rahmen von Reihengeschäften. Mehrere Unternehmer schließen Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand ab, und die Warenbewegung erfolgt in der Weise, dass der Liefergegenstand bei der Beförderung oder Versendung der Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer gelangt. Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG ist in diesem Fall die Beförderung oder Versendung nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Nur diese sog. bewegte Lieferung kann als grenzüberschreitende Lieferung die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) oder einer steuerfreien Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) erfüllen. Die deutsche Regelung in § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG ist durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt worden (vgl. EuGH-Urteil vom 6. April 2006, Rs. C-245/4 – EMAG Handel Eder OHG, UR 2006, S. 342).

Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen im Reihengeschäft

1. Wird der Liefergegenstand durch den „ersten Unternehmer“ in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung, also der ersten Lieferung in der Reihe zuzuordnen (Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 1 UStAE). Nachfolgende Lieferer erbringen unbewegte Lieferungen am Ankunftsort (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).
2. Befördert oder versendet den Liefergegenstand ein „mittlerer Unternehmer“ in der Reihe (im Schrifttum gelegentlich auch als „Zwischenhändler“ bezeichnet), wird die Beförderung oder Versendung grundsätzlich nicht seiner Lieferung, sondern der vorangehenden Lieferung an ihn zugeordnet (§ 3 Abs. 6 Satz 6 1. Altern. UStG). Weist jedoch der mittlere Unternehmer nach, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert oder versendet hat, ist die Beförderung oder Versendung seiner eigenen Lieferung zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 6 2. Altern. UStG). Die Anwendung dieser aus sich heraus wenig verständlichen Regelung, für die es in der MwStSystRL keine Vorgabe gibt, ist seit langem umstritten.

Nach Verwaltungsauffassung soll für die Zuordnung maßgebend sein, wie der mittlere Unternehmer aufgetreten ist und wer nach den Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung getragen hat (Abschn. 3.14 Abs. 10 UStAE).

Ist der mittlere Unternehmer unter der USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates aufgetreten und hat er nach den mit dem Vorlieferanten und seinem eigenen Abnehmer vereinbarten Lieferkonditionen die Gefahr und die Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen, sei die Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) seiner Lieferung zuzuordnen.

Der V. Senat des BFH hat unter Berufung auf die EuGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2010 (Rs. C-430/09, Euro Tyre Holding BV, DStR 2011, S. 23 = UR 2011, S. 176; vgl. hierzu auch v. Streit, UR 2011, S. 161; Nieskens, UR 2012, S. 17) folgende – für die Praxis einfach zu handhabende – Abgrenzungsregel aufgestellt (Urteil vom 11. August 2011, Az. V R 3/10, DStR 2011, S. 2047; Beschluss vom 3. November 2011, Az. V B 53/11, BFH/NV 2012, S. 281):

Teilt der mittlere Unternehmer seinem Lieferanten den Weiterverkauf nicht mit, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des vorangehenden Lieferers an den mittleren Unternehmer zuzuordnen.

Teilt der mittlere Unternehmer seinem Lieferanten vor der Beförderung oder Versendung den Weiterverkauf mit, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des mittleren Unternehmers zuzuordnen.

Somit hat es der mittlere Unternehmer durch Mitteilung oder Verschweigen des Weiterverkaufs in der Hand, die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Weiterlieferung zuzuordnen (vgl. dazu Nieskens, UR 2012, S. 17 und Wäger, UR 2012, S. 125 (135)).

Der XI. Senat des BFH (Urteil vom 28. Mai 2013, Az. XI R 11/09, DStR 2013, S. 1597; dazu kritisch Winter, DStR 2013, S. 1979; Nieskens, DB 2013, S. 1872 und UR 2013, S. 823) hat demgegenüber in seiner Nachfolgeentscheidung zu dem EuGH-Urteil vom 27. September 2012 (Rs. C-587/10 – VSTR, DStR 2012, S. 2014 = UR 2012, S. 832 m. Anm. Burgmaier; vgl. dazu auch Bürger, UR 2012, S. 941; Prätzler, DB 2012, S. 2654; Hiller, MwStR 2013, S. 572 ff. und 652 ff.) entschieden, dass unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalles die Regelung des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG unionsrechtskonform ausgelegt werden müsse. Entscheidend sei, ob der mittlere Unternehmer seinem Abnehmer die Verfügungsmacht übertragen hat, bevor die innergemeinschaftliche Warenbewegung (Beförderung oder Versendung in den anderen Mitgliedstaat) erfolgt. Die entgegenstehende Rechtsprechung des V. Senats des BFH (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 11. August 2011, Az. V R 3/10, a. a. O.), die für die Frage der Zuordnung der Beförderung/Versendung darauf abstellt, ob der mittlere Unternehmer dem vorangehenden Lieferer den Weiterverkauf mitgeteilt oder nicht mitgeteilt hat, sei aufgrund des „VSTR“-Urteils des EuGH vom 27. September 2012 überholt. Der XI. Senat hat die Streitsache an das Finanzgericht zurückverwiesen, das nun u. a. aufklären soll, ob „unter Berücksichtigung aller Umstände des Sachverhalts, z. B. der bislang nicht geklärten konkret vereinbarten Lieferbedingungen“ im Streitfall dem letzten Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft worden ist, bevor die Warenbewegung (im Streitfall die Versendung) stattgefunden hat.

3. Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, wird nach derzeitiger Rechtsauffassung der Finanzverwaltung die Beförderung oder Versendung zwingend der letzten Lieferung in der Reihe zugeordnet (vgl. hierzu Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 2 UStAE). Demgegenüber hat der BFH in dem Urteil vom 11. August 2011 (Az. V R 3/10, DStR 2011, S. 2047 = UR 2011, S. 909 m. Anm. Kramer und Maunz; vgl. hierzu auch Vobbel/Winter, DStR 2011, S. 2135) entschieden, dass der letzte Abnehmer den Liefergegenstand nur aufgrund einer Vollmacht seines Lieferers abholen kann und deshalb bei Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer zugleich eine Versendung durch den letzten Lieferer vorliegt. Das hat zur Folge, dass auch in diesem Fall § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG eingreift (vgl. dazu oben unter 2.).

Erforderlichkeit einer Gesetzesänderung

Wenn der mittlere Unternehmer in der Reihe für den Transport verantwortlich ist, ist die Rechtslage nicht eindeutig. Steuerberater und Unternehmen stehen vor einer großen Ungewissheit, wie Sie diese Fälle abwickeln sollen.

Es gibt keine unionsrechtlichen Regelungen. Die Rechtsprechung des V. und XI. Senats widerspricht sich und die Auffassung der Finanzverwaltung ist rechtlich zu beanstanden. Auf Liefervereinbarungen, Preisvereinbarungen und Handelsklauseln kommt es nach dem UStG nicht an, sondern vielmehr ausschließlich auf die Auftragserteilung gegenüber dem im eigenen Liefergeschäft nicht involvierten Dritten. Incoterms sind in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend.³

Diese Unsicherheit hat gravierende Auswirkung für die deutsche Exportwirtschaft, weil ein bedeutender Umfang der deutschen Exporte im Rahmen von Reihengeschäften erfolgt und Zwischenhändler eingeschaltet werden, die die Beförderung oder Versendung in das Ausland abwickeln. Aus fiskalischer Sicht ist bei solchen Reihengeschäften ohne Belang, ob als Folge der Zuordnungsregelung des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG die Steuerbefreiung auf der Ebene des „mittleren Unternehmers“ gewährt oder die Befreiung bereits für die Lieferung des vorangehenden Lieferers in Anspruch genommen wird.

Wir regen aus diesem Grund an, allein auf die vom mittleren Unternehmer verwendete USt-IdNr. als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand abzustellen. Dies ist nach unserer Auffassung auch die einzige praktikable Lösung für diese Fälle. Die Absichtserklärung über die Weiterlieferung (BFH, V. Senat) ist nach unserer Einschätzung in der Praxis kaum nachweisbar und vor allen Dingen auch kaum programmierbar. Reihengeschäfte sind Massengeschäfte und müssen sich im Unternehmeralltag abbilden lassen. Eine Zuordnung des Reihengeschäfts durch die USt-IdNr. für alle Beteiligten von Vorteil.

³ Vobbe, Winter: Zuordnung der Warenbewegung zur ersten Lieferung im Reihengeschäft – Zugleich Anmerkung zu BFH-Urteil vom 11. August 2011, Az. V R 3/10, DStR 2011, S. 2135.

Vor dem Hintergrund der Aussage des EuGH, „*Zur Frage, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist, wenn diese von der Person, die als Ersterwerber und Zweitlieferant an beiden Lieferungen beteiligt war, oder für deren Rechnung durchgeführt wird, ist festzustellen, dass hierfür in der Sechsten Richtlinie keine allgemeine Regelung vorgesehen ist*“⁴, ist dieser Vorschlag vertretbar.

Nur für den Sonderfall, dass der mittlere Unternehmer über keine umsatzsteuerliche Registrierung weder im Abgangs- noch im Ankunftsmitgliedstaat verfügt, kommen die vom EuGH im Fall VSTR aufgestellten und vom BFH übernommenen Prinzipien zur Anwendung.⁵

Wir bitten um Überprüfung dieser Anregungen. Eine Gesetzesänderung in dieser Sache wäre für die Rechtssicherheit bei Reihengeschäften für die deutsche Exportwirtschaft von großer Bedeutung. Hilfsweise bitten wir zu überprüfen, ob die Auffassung der Finanzverwaltung anzupassen wäre.

⁴ EuGH-Urteil vom 16. Dezember 2010, Rs. C 430/09 – Euro Tyre Holding, Rz. 27.

⁵ Siehe auch Nieskens, Dauerbrenner innergemeinschaftliche Reihengeschäfte – oder wie geht es weiter?, UR 21/2013, S. 823 bis 830.